

نموذج مقترح للمفاضلة بين طرق تخصيص التكاليف غير المباشرة دراسة تطبيقية

أ.د/سامي نجدي محمدعلي رفاعي الباحث احمد عباس رشك

استاذ محاسبة التكاليف

كلية التجارة _ جامعة المنصورة

الملخص

تعد مشكلة تخصيص التكاليف غير المباشرة من أهم المشاكل التي كانت وما زالت محور اهتمام العديد من البحوث، نظرا لعدم الرضا عن نتائج الطرق المطبقة في تخصيص تلك التكاليف، وبخاصة أن الموضوعية والعدالة في تخصيص تلك التكاليف تؤثر بشكل كبير على دقة التكاليف، بل وعلى دقة بيانات نظام التكاليف بشكل عام، حيث يمثل تخصيص التكاليف غير المباشرة الخطوة الحاسمة للحصول على تكاليف دقيقة للمنتجات أو الخدمات. وتمثل الهدف العام للدراسة في صياغة نموذج مقترح للمفاضلة بين طرق تخصيص التكاليف غير المباشرة، من خلال تحديد درجة تعقد طرق تخصيص التكاليف غير المباشرة، والعوامل المؤثرة والمرتبطة بالبيئة الخارجية والداخلية للمنشأة. وتوصلت الدراسة إلى أنه لا يوجد نظام نموذجي يطبق بالتساوي على جميع المنشآت في جميع الظروف، ولكن بعض سمات نظام مناسب، سوف تعتمد على الظروف المحددة للمنشأة، أما مدى فعالية النظام فيعتمد على قدرته على التكيف مع التغيرات في ظروف خارجية وداخلية. كما توصلت الدراسة إلى أنه يجب الاعتماد على أسس متكاملة للحكم على موضوعية طرق تخصيص التكاليف غير المباشرة للمساعدة في زياده قيمة المعلومات المقدمة إلى المستفيدين منها.

ABSTRACT

The problem of allocating indirect costs is considered the most important problem that was and still in the focus of many researches. According to the disagreement with the results of methods applied in the allocation of those costs,

especially as the objectivity and fairness in the allocation of those costs greatly affect the cost accuracy but also on the accuracy of the cost data system in general. The allocation of indirect costs represents the decisive step to get accurate costs for products or services. It also represents the main goal of the study to provide a model for a trade-off between the methods of indirect cost allocation by determining the degree of complexity of methods of indirect cost allocation, and the factors that influenced and associated with the external and internal environment of the institution. The study has found that there is no typical model system can be applied equally in all institutions and circumstances. However, some of the attributes of a suitable system will depend on the specific circumstances of the institution. The extent of effectiveness of the system depends on its ability to adapt to changes in the external and internal conditions. The study also concluded that it must rely on an integrated basis for judging the objective methods of indirect costs allocated to help to increase the value of the information provided to beneficiaries

أولاً: مشكلة الدراسة:

اصبحت مشكلة تخصيص التكاليف تثير الكثير من الجدل من جانبين، أولهما من حيث درجة الدقة المطلوبة في القياس المحاسبي المرتبطة بطريقة التخصيص من جهة، وثانيهما من حيث جدوى هذا التخصيص ومدى فعالية البيانات من جهة اخرى، وتتجسد أهمية مشكلة تخصيص التكاليف في تعدد واختلاف المقترحات المتوافرة بشأنها واستمرار وامتداد بحثها في الفكر المحاسبي دون الوصول إلى حل حاسم لها (البيسوني، ١٩٩٧، ص ٢). حيث أن عدداً كبيراً ومتزايد من طرق تخصيص التكاليف متاحاً للمحاسبين وهذا يضعهم في مأزق الاختيار من بينها، وأن هذه الطرق لديها القدرة بشكل كبير لتعزيز صنع القرار،

إذا ما تم دمجها في بيئة صنع القرار حيث أنها توفر المعلومات المطلوبة، وبما أنه لا توجد طريقة واحدة ملائمة لجميع المنشآت وإنما تختلف الطريقة باختلاف العوامل المؤثرة التي تعمل فيها المنشآت (Gurowka, and. Lawson, 2007, p. 27). وبما أنه لا توجد طريقة مناسبة لتخصيص التكاليف غير المباشرة تتصف بأفضلية مطلقة ولكن أفضلية الطرق المختلفة تحتوي على أفضلية نسبية، وبناء على ذلك يمكن تجسيد مشكلة الدراسة من خلال عرض مجموعة من العوامل للمفاضلة بين الطرق المختلفة لتخصيص التكاليف غير المباشرة ولذلك تحاول الدراسة الإجابة على التساؤلات التالية:

١- ما هو أثر العوامل المؤثرة في تحقيق الاختيار الأمثل بين طرق تخصيص التكاليف غير المباشرة ؟

٢- ما هو أثر تطبيق النموذج المقترح على تطوير عملية المفاضلة بين طرق تخصيص التكاليف غير المباشرة ؟

ثانياً: هدف الدراسة:

يتمثل الهدف العام للدراسة في تقديم نموذج للمفاضلة بين طرق تخصيص التكاليف غير المباشرة من خلال تحديد درجة تعقد نظم تخصيص التكاليف غير المباشرة والعوامل المؤثرة والمرتبطة بالبيئة الخارجية والداخلية للمنشأة.

ثالثاً: أهمية الدراسة:

تتبع أهمية الدراسة في مساعدة متخذي القرار في اختيار الطرق المناسبة لتخصيص التكاليف غير المباشرة بشكل يساعد في الوصول إلى تحقيق النتائج المخطط إليها وتقديم التوصيات المختلفة للمنشآت العاملة في البيئة العراقية، وذلك من أجل الارتقاء بمستوى اختيار الأفضل من بين طرق التخصيص للتكاليف غير المباشرة، تمهيدا لزيادة درجة الدقة في المعلومات لمساعدة المستفيدين منها في اتخاذ القرارات الفعالة.

رابعاً: خطة الدراسة:

في ضوء العرض السابق لهدف الدراسة وسعيها لاختبار فروضها، سيقوم الباحث بتقسيم محتويات الدراسة على النحو الآتي:

- ١- تقييم المداخل المختلفة لتخصيص التكاليف غير المباشرة من منظور موضوعية القياس.
- ٢- العوامل المؤثرة في تحقيق الاختيار الأمثل لطرق تخصيص التكاليف غير المباشرة.
- ٣- الدراسة التطبيقية.
- ٤- النتائج والتوصيات.

١. تقييم المداخل المختلفة لتخصيص التكاليف غير المباشرة من منظور موضوعية القياس.

١/١ : تقييم الأسلوب التقليدي لتخصيص التكاليف غير المباشرة من منظور موضوعية القياس.

تقوم فلسفة الأسلوب التقليدي على توزيع التكاليف غير المباشرة على مراكز الإنتاج والمراكز الخدمية، ثم يتم تخصيص تكاليف مراكز الخدمات على مراكز الإنتاج باستخدام إحدى طرق التوزيع (التوزيع الإجمالي/التوزيع الانفرادي/التوزيع التنازلي/التوزيع التبادلي)، ثم تحمل بعد ذلك تكاليف مراكز الإنتاج على المنتجات أو الخدمات المختلفة باستخدام أسس أو معدلات تحميل معتمدة على أساس الحجم مثل ساعات العمل المباشرة، وساعات تشغيل الآلات، (صيره، ٢٠٠٥، ص ص ١٠-١١). يرجع استخدام طرق تخصيص التكاليف التقليدية المستندة في تخصيصها إلى التكاليف على أساس الحجم لعدة عقود زمنية سابقة، ورغم كثرة الانتقادات حول فائدتها وصلاحياتها للتطبيق في الواقع العملي، مازال استخدامها منتشراً لاعتبارات عديدة تتركز في سهولة إجراءات وتخصيص التكاليف وحساب معدلات التحميل (Hughes & Gjerde, 2003, p 23).

ورغم سهوله تطبيق المنهج التقليدي وتعدد طرق توزيع تكاليف مراكز الخدمات على مراكز الإنتاج، إلا أنه واجه العديد من الانتقادات، وزادت بشكل طردي نتيجة ظهور الأساليب الحديثة لتخصيص التكاليف حيث أن المنهج التقليدي يقوم بتحميل التكاليف غير المباشرة على أساس تحميل تكاليف مراكز التكلفة على المنتجات النهائية، باستخدام بعض أسس التحميل المرتبطة بالحجم، مما قد ينشأ عنه قيم غير دقيقة لعناصر التكاليف غير المباشرة التي تدخل ضمن تكلفة المنتجات النهائية (سليم، ٢٠١٠، ص ٣٥٢) فضلاً عن ذلك، فإن التنوع في تشكيلة المنتجات أو الخدمات المقدمة، واختلاف المواصفات يؤدي إلى وجود صعوبة في توزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات أو الخدمات باستخدام طرق التخصيص المعتمدة على الحجم (عبدالفتاح، ٢٠١٤، ص ٣٢).

٢/١ تقييم الأساليب المعاصرة لتخصيص التكاليف غير المباشرة من منظور موضوعية القياس.

يمكن تحديد أهم الأساليب المعاصرة لتخصيص التكاليف غير المباشرة في كل من: نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط، ونظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت، ونظام المحاسبة عن استهلاك الموارد. ويمكن تقييم تلك الأساليب من منظور موضوعية القياس على النحو الآتي.

(أ) تقييم نظام المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط من منظور موضوعية القياس.

تقوم فلسفة نظم المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط على تخصيص التكاليف غير المباشرة على مرحلتين أساسيتين تتمثلان فيما يأتي:

(Hansson, 2003, p20)

المرحلة الأولى: تخصيص عناصر التكاليف غير المباشرة على الأنشطة المسببة لوجود تلك التكاليف لغرض تحديد تكلفة كل نشاط، وذلك باستخدام محركات تكلفة متعددة ينتج عنها دقة أكبر في تكلفة المنتجات.

المرحلة الثانية: تخصيص تكاليف الأنشطة على أغراض التكلفة بحسب درجة استفادة كل منتج من النشاط المعين

ويرى أحد الكتاب أن مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط منهج مطور لتخصيص التكاليف غير المباشرة يهدف إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة في قياس التكلفة من خلال ربط الموارد (المدخلات) بالأنشطة المستهلكة لها من ناحية، وربط الأنشطة بالمنتجات المستفيدة منها من ناحية أخرى، عملا على دعم أفضل لصناعة القرار (رفاعي، ٢٠١١، ص ١٤٣).

وهكذا، يخلص الباحث إلى أن مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط منهج منظم ذو دقة وفعالية عالية في تجنب تشويه تكاليف المنتجات والخدمات المقدمة من خلال نموذج يعمل للوصول إلى موضوعية التكاليف غير المباشرة، وذلك عن طريق نموذج يفترض أن الأنشطة تستهلك الموارد المتاحة، في حين أن المنتجات والخدمات تستهلك تلك الأنشطة هذا، وقد حظى نظام المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط بقبول واسع من الناحية النظرية، لقدرته على تحقيق العديد من المزايا ورغم وجود العديد من المزايا التي استطاع أن يحققها نظام المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط لتحقيق موضوعية القياس، ومن ثم ترشيد اتخاذ القرارات وتحسين صورة المنشأة، والوضع التنافسي لها، إلا أنه ظهر العديد من الآراء المعارضة لهذا النظام.

(ب) تقييم نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت من منظور موضوعية القياس.

قدم كل من Kaplan and Anderson في عام ٢٠٠٤ م مدخلا جديدا أطلقا عليه نظام المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت، للتغلب على المشكلات التي تواجه تطبيق نظام المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط، وتتبلور الفكرة الجوهرية لهذا النظام في عملية تخصيص التكاليف غير المباشرة على أهداف التكلفة بناء على القيم الممثلة لمحركات التكلفة بعملية التخصيص على أساس استخدام كمية طاقة هذه المحركات معبرا عنها بوحدة

قياس مجردة تحقق التجانس فيما بين الأنشطة، وهذه الوحدة غالباً هي الوقت بوصفه محركاً للتكلفة. (قحطان، ٢٠١٤، ص ٧١). ويبين الباحث إلى أن نظام المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت أنه منهج مبني على معادلات الوقت، ومسببات التكلفة، يستطيع العمل في بيئة معقدة، ويساعد في الوصول إلى موضوعية تخصيص التكاليف غير المباشرة، و تمييز الموارد غير المستخدمة والأنشطة التي لا تضيف قيمة. ورغم هذه القدرة على تحقيق تميز أفضل في موضوعية قياس التكلفة إلا أنه لم يخلُ من أوجه النقد من العديد من الباحثين في حين، بين أحد الكتاب أن المشكلة الأساسية المتعلقة بنظام المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت، تتعلق بكيفية تقدير الطاقة، وتتمثل في تحديد الأنشطة، ومشكلة تقدير معدلات تكلفة وحدات الطاقة العملية، ومشاكل مرتبطة بتطبيق معدل وحيد لتكلفة وحدة الطاقة (رفاعي، ٢٠١١، ص ١٨٦).

(ج) تقييم نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد من منظور موضوعية القياس.

تقوم فلسفة نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد بالتركيز على أن الموارد هي السبب الأساسي للتكلفة، وتتضمن كل الموارد (التي تتضمن تكاليف خدمة الموارد)، فالموارد بمثابة المصدر الرئيس للتكاليف وليس النشاط كما في نظام المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط وتزويد المديرين برؤى الطاقة واستخدام كفاءة الموارد. ويعترف نظام المحاسبة استهلاك عن الموارد بأن بعض الموارد الموجودة توجد لخدمة موارد أخرى، ومن ثمَّ يجب توزيع تكلفتها تلك الموارد. وهذا يؤدي إلى تحديد التكاليف الكلية للموارد (عبد الهادي، ٢٠١٢، ص ٤٧)، ويبين الباحث أن منهج المحاسبة عن استهلاك الموارد عبارة عن نموذج يعمل من أجل تحقيق تنمية مستدامة لمنشآت في بيئة المنافسة العالمية من خلال تخصيص دقيق للتكاليف غير المباشرة وترجمة الموارد غير المستغلة، وباستخدام التكلفة الاستبدالية يكون أكثر واقعية من المناهج المختلفة، ورغم هذه القدرة على تحقيق تميز أفضل في موضوعية

قياس التكلفة إلا أنه لم يخلُ من أوجه النقد من العديد من الباحثين، وكما يرى أحد الباحثين صعوبة الوصول إلى حلول لمشكلة تحقيق التخصيص المرضي للتكاليف، حيث يجب توافر مجموعة من الشروط، منها الموضوعية، أي الابتعاد عن التحكم الشخصي، ومراعاة التصرفات السلوكية للقائمين على الأداء، وكذلك السبب والاستفادة إذ يجب تحميل التكاليف على المنتجات والأنشطة التي تسببت في حدوث التكلفة (موسى، ٢٠١٢، ص ١٣١).

٢. العوامل المؤثرة في تحقيق الاختيار الأمثل لطرق تخصيص التكاليف غير المباشرة.

في هذا الجزء من الدراسة سيقوم الباحث بتقسيم العوامل المؤثرة في عملية المفاضلة بين طرق تخصيص التكاليف غير المباشرة إلى قسمين وفقاً لمتغيرات الدراسة، حيث يتعلق القسم الأول بدرجة تعقد نظم التكاليف، ويتعلق القسم الثاني بالمنشأة والبيئة المحيطة بها، وقام الباحث بتقسيمها إلى عوامل داخلية وأخرى خارجية، ويمكن تناول تلك العوامل على النحو الآتي:

١/٢ عوامل تتعلق بدرجة تعقد نظم التكاليف:

تحاول الكتابات المحاسبية أنواع المنشآت لتطبيق نظم تكاليف حديثة ومعقدة، وفي كثير من الأحيان يكون النجاح غير مضمون على مستوى التطبيق العملي، هذا قد يعني أن الاستخدام الناجح للنظم المحاسبية الأكثر تعقداً يعتمد على الظروف التي يتم فيها استخدام هذه النظم (Tillema, 2005, p.101). عموماً، أنه لا يوجد نظام نموذجي يطبق بالتساوي على جميع المنشآت في جميع الظروف بعض سمات نظام مناسب، سوف تعتمد على الظروف المحددة للمنشأة، أما مدى فعالية النظام فيعتمد على قدرته على التكيف مع التغيرات في ظروف خارجية وداخلية (Haldma, 2005, p. 56). ويمكن بيان الخصائص التي تحدد درجة تعقد نظم التكاليف في اثنين فقط، يتعلق الأول منها بهيكلية النظام، والثاني يتعلق بمحتوى نظم التكاليف، ويمكن تناولها على النحو الآتي:

(أ) **هيكلية النظام:** تنقسم أبعاد هيكلية النظام من الناحية الكمية إلى أربعة أبعاد، تتمثل في: عدد مجموعات التكلفة، وعدد الأنواع المختلفة من مسببات التكلفة، ونوع مسببات التكلفة، والمدى الذي يستخدم فيه التخصيص المباشر أو مسببات الموارد في عملية تخصيص التكاليف غير المباشر.

(ب) **محتوى النظام:** تختلف نظم التكاليف في درجة تعقدها وفي قدرتها على توفير معلومات تكاليفية دقيقة، وفي تكاليف تطبيقها وتشغيلها، وفي قابليتها للفهم من جانب غير المحاسبين (محمد، ٢٠١٣، ص ٧٢٢)، وقد اشار أحد الباحثين بوضع ثلاثة معانٍ تعد الأكثر شيوعاً في تحديد تعقد النظام من ناحية المحتوى وهي كالآتي. (فهمي، ٢٠١٢، ص ٢٢-٢٣).

✘ تعقد تخصيص التكاليف غير المباشرة لتكاليف المنتج.

✘ تعقد إدراج كل التكاليف في تكلفة المنتج.

✘ تعقد فهم وتفسير مخرجات النظام.

يخلص الباحث من خلال العرض السابق للعوامل المؤثرة التي تتعلق بالعلاقة بين هيكلية النظام ومحتوى النظام وتعقده أن الناحية الكمية في هيكلية النظام أوضح بكثير لقياس مدى تعقد نظم التكاليف، ومن ثم يمكن اختيار احد الجوانب الكمية مقياساً لتعقد نظم التكاليف، وهو المتغير التابع للدراسة.

٢/٢ عوامل تتعلق بالبيئة المحيطة:

هناك العديد من العوامل والاعتبارات تؤثر في تحديد تعقد نظام المحاسبة عن التكاليف وحجم مخرجات هذا النظام (البيانات والمعلومات الناتجة عنه) (حجاج، ٢٠٠٤، ص ٥٥)، ومدى فعالية نظم محاسبة التكاليف يعتمد على قدرته على التكيف مع التغير في الظروف الداخلية والخارجية (مرسى، ٢٠٠٩، ص ٥٥)، ويمكن تناول العوامل الخارجية والداخلية على النحو الآتي.

(أ) العوامل الخارجية:

وهي المتغيرات المرتبطة بالبيئة الخارجية التي تعمل فيها المنشأة، وتتضمن كل من المنافسة وقطاع الأعمال الذي تعمل فيه المنشأة، ويمكن تناول تلك العوامل فيما يأتي:

☒ حدة البيئة التنافسية:

انه في ظل حدة البيئة التنافسية يصبح من الملائم استخدام نظم تكاليف أكثر تعقداً، وان المنشآت التي تواجه منافسة شديدة يكون لديها حافزا أكبر لتميز ما تقدمه من المنتجات أو الخدمات عما يقدمها المنافسون، حيث إنه في ظل نظم التكاليف غير الدقيقة تكون تكلفة المنتجات أو الخدمات أقل أو أكبر بشكل كبير إلى المدى الذي يؤدي إلى قرارات خاطئة، وعلى سبيل المثال: التكلفة الأقل سوف تؤدي بشكل غير مرغوب فيه إلى الاستمرار في إنتاج منتجات ذات هامش ربح منخفض بما يشكل خسارة حقيقية، وبالمقابل التكلفة الأعلى تؤدي بشكل غير مرغوب فيه إلى التوقف عن المنتجات أو الخدمات الخاسرة نظرا لتولد هامش ربح منخفض بشكل حقيقي، وهكذا قد تواجه المنشآت منافسة حادة تتولد عنها حاجة شديدة إلى معلومات تكاليفية دقيقة (رزق، ٢٠٠٩، ص ١٧-١٨). وتأسيساً على ذلك يمكن صياغة الفرض الاول من فروض البحث.

يسهم ازدياد حدة المنافسة في زيادة تعقد النظم التكاليفية التي سيتم تطبيقها في للمنشآت.

☒ قطاع الأعمال الذي تعمل فيه المنشأة:

أن المنشآت العاملة في القطاع المالي والتجاري لديها نسبة أعلى من التكاليف غير المباشرة ٤٨%، في حين ان باقي المنشآت تبلغ نسبة التكاليف غير المباشرة ٢٨%، أي أن المنشآت العاملة في القطاع المالي أو القطاع الخدمي تكون لديها درجات مرتفعة من التعقد في نظم التكاليف إذا ما تمت مقارنتها مع المنشآت العاملة في القطاع الصناعي، أي أن الاختلاف في نسبة التكاليف غير المباشرة بين منشآت القطاع الصناعي من جانب ومنشآت القطاع المالية ومنشآت القطاع الخدمي من جانب آخر، هو أن المنشآت في

القطاع الصناعي تكون لديها تكاليف بنسبة مرتفعة على مستوى المصنع عن الاستثمار في المصنع والمعدات، وتكنولوجيا التصنيع المتقدمة وهذه التكاليف تكون ثابتة ولا يمكن تجنبها في اغلب القرارات، إذ إن هذه التكاليف ليست بحاجة لنظم تكاليف مرتفعة التعقد لغرض تخصيصها، ومن جانب آخر فإن المنشآت العاملة في القطاع الخدمي والقطاع المالي تكون لديها نسبة من الموارد، مثل الموارد البشرية التي تكون أكثر مرونة والتي يمكن تعديل مستوى عرضها طبقاً للتغيرات في الطلب عليها وأن تتبع هذه التكاليف بدقة لوحدة التكلفة يكون من خلال نظم أكثر تعقداً. ومن أجل فائدة أكبر لمنشآت غير الصناعية الاستثمار في نظم تكاليف ذات درجة أكثر تعقداً (Drury and Tayley, 2005, p76-77). وتأسيساً على ذلك يمكن صياغة الفرض الثاني من فروض البحث

ازدياد الوزن الترجيحي لقطاع الأعمال الذي تعمل به المنشأة يعني عدها ركيزة اقتصادية قوية، ومن ثم تزداد الحاجة إلى تعقد النظم التكاليفية.

(ب) العوامل الداخلية: هي تلك العوامل والقوى التي تكون داخل المنشأة لها تأثير مباشر في أدائها وترتبط مكوناتها إلى حد كبير بأنشطتها، كذلك تكون خاضعة للرقابة من إدارة المنشأة، ويمكن تناولها على النحو الآتي:

☒ حجم المنشأة:

إن حجم البيانات ومعلومات التكاليف التي تحتاجها الإدارة لاتخاذ قراراتها تختلف باختلاف حجم كل منشأة، كما أن مراحل تجهيز وإعداد وتحليل بيانات التكاليف - ولاشك - أكثر تعقداً في المنشآت كبيرة الحجم عنها في المنشآت صغيرة الحجم (حجاج، ٢٠٠٤، ص ٥٥). أي أن المنشآت الأصغر سوف تستخدم نظام التكاليف الأبسط، وأن المنشآت الأكبر سوف تستخدم نظام التكاليف الأبعد لأسباب تتعلق بقدرة المنشأة على الاستثمار، وتحمل تكاليف تشغيل نظام التكاليف، وقيمة دقة معلومات التكاليف، وإن المزيد من الدقة في معلومات التكاليف سوف يترجم إلى منافع عديدة، أهمها تحسين جودة اتخاذ القرارات، وهو الوجه الأساس لاستخدام بيانات التكاليف في المنشآت

الكبيرة.(محمد، ٢٠١٣، ص٧٣٥). وتأسيساً على ذلك يمكن صياغة الفرض الثالث من فروض البحث.

إن ازدياد حجم المنشأة يؤدي إلى زيادة تعقد النظم التكاليفية.

✘ تنوع المنتجات والخدمات:

إن تنوع المنتجات والخدمات يؤدي إلى احتمال زيادة تشوه التكلفة، ويكون ذلك عندما تكون المنتجات أو الخدمات تستهلك موارد نشاط بنسب مختلفة، ويتطلب زيادة تنوع المنتجات والخدمات نظم تكاليف أكثر تعقداً، لغرض التقاط الاختلاف في استهلاك الموارد من قبل المنتجات والخدمات المتنوعة حيث إن التنوع يشمل تنوع خدمات الدعم المقدمة إلى المنتجات و الخدمات المقدمة إلى العملاء، وتنوع العمليات وتنوع الحجم (Drury & Mohammed, 2007, p. 406). وتأسيساً على ذلك يمكن صياغة الفرض الرابع من فروض البحث.

ازدياد تشكيلة المنتجات يؤدي بالمنشأة إلى العمل في اكثر من سوق تنافسي ومن ثم زيادة التعقد في نظم التكاليف.

✘ هيكل التكلفة:

إن نظم التكاليف البسيطة والمعقدة تحدد بدقة التكاليف المباشرة، وتوجد قاعدة عامة تشير إلى أن زيادة مستويات التعقد في نظم التكاليف ينبغي أن تؤدي دقة تخصيص بعض التكاليف غير المباشرة، وهناك تغير كبير في هيكل التكلفة في العقود الأخيرة يستدعي من المنشآت تغيير نظم التكاليف، والتكاليف غير المباشرة وكنسبة مئوية من إجمالي التكاليف زادت خلال السنوات الأخيرة قد جعل المعلومات التي يتم التقرير عنها بواسطة النظم التقليدية المعتمدة على الحجم مشوهة بصورة متزايدة، أما إذا كانت التكاليف غير المباشرة تشكل نسبة صغيرة من إجمالي التكاليف في بعض الصناعات فإنه لا يكون من المجدي الاستثمار في أساليب محاسبية متعقدة لغرض تخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات في هذه الصناعة (Drury, Tayles, 2005, p.59).

ويؤكد ذلك أحد الباحثين على انه في المنشآت ذات نسبة التكاليف غير المباشرة المرتفعة، يجب أن يتم تخصيصها باستخدام نظم تكاليف معقدة لأن

استخدام نظم التكاليف التقليدية غير المعقدة من المحتمل أن يؤدي إلى تشويه تكلفة المنتج، وفي المقابل إذا كانت نسبة التكاليف غير المباشرة منخفضة، فإن نظم التكاليف التقليدية غير المعقدة، قد لا تؤدي إلى تشويه تكلفة المنتج بشكل كبير، وأن تأثير هيكل التكلفة على اختيار المستوى الملائم لتعدد نظم التكاليف يكون مرتبطاً بمستوى التكاليف غير المباشرة على مستوى الدفعة وعلى مستوى المنتج بدلاً من التكاليف غير المباشرة الإجمالية على مستوى المنشأة (رزق، ٢٠٠٩، ص ٤٠). وتأسيساً على ذلك يمكن صياغة الفرض الخامس من فروض البحث.

ازدياد عدد تصنيفات التكلفة يحتاج إلى نظم تكاليف معقدة، يمكنها استيعاب ذلك، ومن ثم زيادة تعدد النظم التكاليفية.

✘ أهمية معلومات التكلفة:

هناك دور كبير لنظم التكاليف في توفير معلومات التكلفة ذات الصلة لإدارة ومزج الأنشطة والمنتجات والخدمات والمواقع والعملاء الحاليين، كما أن المعلومات ذات الصلة يجب أن تكون ولدت لضمان أن تكون الأنشطة مربحة، ونظم التكلفة تؤدي دوراً حاسماً في توليد المعلومات لتحليل الأرباح الدورية والتمييز بين الأنشطة المربحة والأنشطة غير المربحة، إذا لم يكن نظام التكلفة قادراً على التقاط بدقة ما يكفي استهلاك الموارد، وسوف تكون تكلفة المنتج مشوهة، وهناك خطر من أن بعض مدراء الإدارات يستبعد خطوط إنتاج مربحة، أو الاستمرار في إنتاج منتجات غير المربحة، كما أن المنشآت قد تختلف من حيث دقة المعلومات المطلوبة عن التكاليف وتحليل الربحية، فمن الضروري تصنيف ربحية المنتج للحصول على قرارات مزيج المنتجات، لأن مستويات منخفضة من دقة تكلفة المنتج تكفي إذا كانت هوامش الربح مرتفعة لجميع المنتجات، ومع ذلك فإن تكاليف المنتج أكثر دقة مطلوبة إذا كانت هوامش الربح لمنتج منخفضة، أو أن الطاقات الخاصة بالمنشأة محدودة (p. 2، 2012، Ismail, Mahmoud) وتأسيساً على ذلك يمكن صياغة الفرض السادس من فروض البحث:

انخفاض هامش المساهمة، يعني زيادة أهمية معلومات التكلفة، ومن ثم الاعتماد على أنظمة تكاليف أكثر تعقداً لتزويد من فعالية قرارات التسعير.

✘ درجة التخصص:

أن تشغيل أنظمة تكاليف معقدة قد لا تلبى المطلوب منها وفق المعايير المطلوبة في حالة وجود تخصصات عالية، على العكس من ذلك، قد تكون هناك منتجات أو خدمات قياسية أو شبه قياسية من الممكن أن تلبى تلك المعايير ومن ثم يمكن تشغيلها. ومن الممكن إنشاء قاعدة بيانات لتكاليف المنتجات، وان مراجعتها بصورة دورية بحيث تنتقي الحاجة لتتبع مستمر للتكاليف من نظام التكاليف الفعلية، كذلك من الممكن أن تنخفض كلفة نظام التكاليف المعقد كلما ازداد مستوى توحيد المنتجات بصورة قياسية (Drury and Tayley, 2005, p.61) وتأسيساً على ذلك يمكن صياغة الفرض السابع من فروض البحث:

ازدياد عدد التخصصات الفنية، يعني التعقد الفني في الإنتاج، ومن ثم زيادة التعقد في النظم التكاليفية.

✘ عدد محركات (مسببات) التكلفة:

نظام التكاليف يهدف إلى تحقيق الدقة في القياس تكلفة المنتجات، وان تحقيق هذا المطلب يتطلب - في الغالب - عدداً كبيراً من محركات التكلفة، وهذا يؤدي بدوره إلى ارتفاع تكلفة اختيار، واستخدام تلك المحركات، كما أن تحديد عدد محركات التكلفة ذو أهمية مرتبطة في مجال القياس الدقيق، ولضمان دقة تخصيص تكاليف الموارد على الأنشطة، ثم تخصيص تكاليف الأنشطة على موضوعات القياس التكاليفي، أي أن درجة دقة تخصيص التكاليف تتناسب طردياً مع زيادة عدد محركات التكلفة، ومن ناحية أخرى فإن علاقة تبادلية تعويضية بين عدد محركات التكلفة وبين درجة التعقد (النشر، ٢٠٠٤، ص ١٠٠). وتأسيساً على ذلك يمكن صياغة الفرض الثامن من فروض البحث:

ازدياد مسببات التكلفة يؤدي إلى زيادة تعقد النظام التكاليفي

☒ تكلفة القياس وتكلفة الأخطاء:

تكلفة القياس ونعني بذلك تكلفة قياس مسبب التكلفة، فكلما كانت تكلفة القياس أقل، كلما كان مسبب التكلفة أفضل، ويتعين اختياره (النشر، ٢٠٠٤، ص ١٠١)، أما تكلفة الأخطاء فيقصد بها الأخطاء المحتملة فيما يتم اتخاذه من قرارات نتيجة اعتماد صانع القرار على بيانات تكاليف غير دقيقة، وقد يرجع عدم الدقة في بيانات التكاليف إلى انخفاض درجة الارتباط بين مسبب التكلفة الذي تم اختياره وكمية الاستهلاك الفعلي للنشاط، وتتمثل الآثار السلبية للقرارات الخاطئة في المدى القصير والمدى الطويل، هذا فضلاً عن التكلفة اللازمة لتصحيح هذه الأخطاء، وكلما كان الارتباط قوياً بين مسبب التكلفة وكمية الاستهلاك الفعلي للنشاط تكون البيانات أكثر دقة، واحتمالات الأخطاء محدودة فيما يتخذ من قرارات اعتماداً على تلك البيانات (رزق، ٢٠٠٥، ص ١٦).
وتأسيساً على ذلك يمكن صياغة الفرض التاسع من فروض البحث:
إن ازدياد تكلفة تطبيق النظام، وانحرافات التكلفة يقلل من تعقد النظام التكاليفي.

٣- الدراسة التطبيقية.

قام الباحث بجمع بيانات الدراسة التطبيقية من مصادرها الأولية المتمثلة في مجتمع الدراسة وذلك من خلال استمارة لجمع البيانات تم تصميمها في صورتها المبدئية في ضوء الدراسة النظرية، كما قام الباحث بإجراء مقابلات تمهيدية مع عينة مماثلة لمجتمع الدراسة بهدف التعرف على مدى وضوح الاسئلة الموجودة باستمارة جمع البيانات، وفي ضوء هذه المقابلات تم اعادة صياغة وتعديل بعض بنود الاستمارة، ثم استقر الباحث على شكل ومضمون الاستمارة حيث أصبحت أكثر صلاحية للتطبيق على مفردات عينة الدراسة، وسيتناول الباحث الدراسة التطبيقية من خلال النقاط التالية:

١/٣: نموذج الانحدار المتعدد.

٢/٣: مجتمع وعينة الدراسة.

٣/٣: عرض نتائج اختبار فرضيات الدراسة ومناقشتها.

١/٣ نموذج الانحدار المتعدد.

يشمل نموذج الانحدار المتعدد جميع المتغيرات المستقلة للدراسة في الحساب لأغراض التحليل الإحصائي ومن ثم يصبح نموذج الانحدار المتعدد على هذه الصورة:

$$Y = \alpha + \beta_1 \text{ Market} + \beta_2 \text{ Sector} + \beta_3 \text{ Cap} + \beta_4 \text{ No. product} + \beta_5 \text{ Classification cost} + \beta_6 \text{ Margin} + \beta_7 \text{ No. specialize} + \beta_8 \text{ No. cost driver} + \beta_9 \text{ Costing application} + \beta_{10} \text{ Error cost}$$

ولكن بعد أن قام الباحث بإجراء اختبار معامل ارتباط بيرسون بين المتغيرات المستقلة تم حذف كلا من نسبة الحصة السوقية وعدد توليفات المنتجات وكذلك رأس المال وتكلفة تطبيق نظام التكاليف لوجود ارتباط بينهما، ومن ثم استقر نموذج الانحدار المتعدد في النهاية على الصورة التالية:

$$Y = \alpha + \beta_1 \text{ Sector} + \beta_2 \text{ Classification cost} + \beta_3 \text{ Margin} + \beta_4 \text{ No. specialize} + \beta_5 \text{ No. cost driver} + \beta_6 \text{ Error cost.}$$

٢/٣ : مجتمع وعينة الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة في مجموعة من الشركات الصناعية العراقية الموجودة خلال السنة المالية ٢٠١٥، قد اختار الباحث هذه الفترة الزمنية لتمثل الفترة محل الدراسة الحالية لأغراض حادثة البيانات التي تم الحصول عليها كما أن الباحث سيركز على التحليل القطاعي من خلال التطبيق على قطاع الصناعة فقط دون النظر الى القطاعات الأخرى وذلك لأن الحكومة العراقية في الآونة الأخيرة ركزت على تطوير القطاع الصناعي بعد انخفاض واردات النفط، وقد قام الباحث باختيار عينة الدراسة في ضوء البيانات المتاحة فكانت من خلال اختيار ٣٠ شركة.

٣/٣ : عرض نتائج اختبار فرضيات الدراسة ومناقشتها

أولاً: نتائج اختبار تأثير المتغيرات المستقلة على تعقد طرق تخصيص التكاليف غير المباشرة:

• **الفرضية الأولى:**

H1: يسهم ازدياد حدة المنافسة في زيادة تعقد النظام التكاليفية التي سيتم تطبيقها في الشركة.

جدول رقم (٣-١) نتائج اختبار الفرضية الأولى.

R ² التحديد	R ارتباط	T (SIG)	T الجدولية	T المحسوبة
0.780	0.883	0.047	2.7764	3.264

أشارت نتائج اختبار لانحدار البسيط لهذا الفرض، وكما هو موضح في الجدول (٣-١) أن قيمة (T المحسوبة = 3.264) أكبر من قيمتها الجدولية وبمستوى معنوية أقل من (0.05)، وتبعاً لقاعدة القرار فإننا نرفض الفرضية العدمية (H₀) ونقبل الفرضية البديلة (H₁). وهذا يعني أن ازدياد حدة المنافسة يسهم في زيادة تعقد النظم التكاليفية التي سيتم تطبيقها في الشركة.

• **الفرضية الثانية:**

H1: ازدياد الوزن النسبي لقطاع الأعمال الذي تعمل به المنشأة يعني اعتبارها ركيزة اقتصادية قوية، ومن ثم تزداد الحاجة الى تعقد النظم التكاليفية.

جدول رقم (٣-٢) نتائج اختبار الفرضية الثانية.

R ² معامل	R ارتباط	T (SIG)	T الجدولية	T المحسوبة
0.224	0.474	0.420	2.7764	0.932

يتضح من نتائج استخدام اختبار الانحدار البسيط في الجدول رقم (٣-٢) أن قيمة (T المحسوبة = 0.932) أقل من قيمتها الجدولية وبمستوى معنوية أكبر من (0.05)، وبما أن قاعدة القرار هي: تقبل الفرضية العدمية (H₀) إذا كانت القيمة المحسوبة أقل من القيمة الجدولية، وترفض الفرضية العدمية (H₀) إذا كانت القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية، ومن ثم يمكن قبول

الفرضية العدمية (Ho) ورفض الفرضية البديلة (H1). ولكون (R = 0.474)، فهذا يشير إلى وجود علاقة ضعيفة بين الوزن الترجيحي لقطاع الأعمال الذي تعمل به المنشأة وتعقد النظم التكاليفية.

• الفرضية الثالثة:

H1: ازدياد حجم المنشأة يؤدي إلى زيادة تعقد النظم التكاليفية.

جدول رقم (٣-٣) نتائج اختبار الفرضية الثالثة.

R ² التحديد	R ارتباط	T المعنوية	T الجدولية	T المحسوبة
0.148	0.385	0.338	2.7764	0.824

يتضح من نتائج استخدام اختبار الانحدار البسيط في الجدول رقم (٣-٣) أن قيمة (T المحسوبة = 0.824) أقل من قيمتها الجدولية وبمستوى معنوية أكبر من (0.05)، وبما أن قاعدة القرار هي: تقبل الفرضية العدمية (Ho) إذا كانت القيمة المحسوبة أقل من القيمة الجدولية، وترفض الفرضية العدمية (Ho) إذا كانت القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية، ومن ثم فإننا نقبل الفرضية العدمية (Ho) ونرفض الفرضية البديلة (H1). ولكون (R = 0.385).

• الفرضية الرابعة:

H1: ازدياد تشكيلة المنتجات يؤدي بالشركة الى العمل في أكثر من سوق تنافسي ومن ثم زيادة التعقد في نظام التكاليف.

جدول رقم (٤-٣) نتائج اختبار الفرضية الرابعة.

R ² معامل	R ارتباط	T المعنوية	T الجدولية	T المحسوبة
0.788	0.888	0.045	2.7764	3.333

تشير نتائج اختبار الانحدار البسيط لهذه الفرضية وكما هي في الجدول رقم (٤-٣) أننا نرفض الفرضية العدمية (Ho) ونقبل الفرضية البديلة

(H1) وهذا بسبب أن قيمة (T المحسوبة = 3.333) أكبر من قيمتها الجدولية وبمستوى معنوية أقل من (0.05). وهذا يعني أنه توجد علاقة قوية وذات دلالة إحصائية بين تشكيلة المنتجات وتعقد النظم التكاليفية،

• **الفرضية الخامسة:**

H1: ازدياد عدد تصنيفات التكلفة يحتاج الى نظم تكاليف معقدة يمكنها استيعاب ذلك ومن ثم زيادة تعقد النظم التكاليفية.

جدول رقم (٥-٣) نتائج اختبار الفرضية الخامسة.

R ²	R	T	T	T
معامل	ارتباط	المعنوية	الجدولية	المحسوبة
0.360	0.600	0.285	2.7764	1.298

تظهر نتائج اختبار الانحدار البسيط في الجدول رقم (٥-٣) أنه يتم قبول الفرضية العدمية (Ho) ورفض الفرضية البديلة (H1) أي أنه لا توجد علاقة بين عدد تصنيفات التكلفة وتعقد النظم التكاليفية، بسبب أن قيمة (T المحسوبة = 1.298) أقل من قيمتها الجدولية وبمستوى معنوية أكبر من (0.05).

• **الفرضية السادسة:**

H1: ازدياد هامش المساهمة لا يؤدي الى الحاجة لزيادة أهمية معلومات التكلفة ومن ثم الاعتماد على أنظمة تكاليف أقل تعقداً.

جدول رقم (٦-٣) نتائج اختبار الفرضية السادسة.

R ²	R	T	T	T
معامل	ارتباط	المعنوية	الجدولية	المحسوبة
0.879	0.938	0.018	2.7764	4.705

يتضح من نتائج اختبار الانحدار البسيط في الجدول رقم (٦-٣) أن قيمة (T المحسوبة = 4.705) وهي أكبر من قيمتها الجدولية وبمستوى معنوية أقل من (0.05)، وتبعاً لقاعدة القرار فإننا نرفض الفرضية العدمية (Ho) ونقبل الفرضية البديلة (H1). وهذا يعني أنه توجد علاقة قوية وذات دلالة إحصائية بين هامش المساهمة وتعقد النظم التكاليفية (R = 0.938).

• **الفرضية السابعة:**

H1: ازدياد عدد التخصصات الفنية يعني التعقد الفني في الانتاج،
ومن ثم زيادة التعقد في النظم التكاليفية.

جدول رقم (٣-٧) نتائج اختبار الفرضية السابعة.

R ² التحديد	R ارتباط	T المعنوية	T الجدولية	T المحسوبة
0.160	0.400	0.297	2.7764	1.547

تظهر نتائج اختبار الانحدار البسيط في الجدول رقم (٣-٧) أنه يتم قبول الفرضية العدمية (H₀) ورفض الفرضية البديلة (H₁) أي أنه لا توجد علاقة بين عدد التخصصات الفنية وتعقد النظم التكاليفية، بسبب أن قيمة (T المحسوبة = 1.547) أقل من قيمتها الجدولية وبمستوى معنوية أكبر من (0.05).

• **الفرضية الثامنة:**

H1: ازدياد مسببات التكلفة يؤدي الى زيادة تعقد النظام التكاليفي.

جدول رقم (٣-٨) نتائج اختبار الفرضية الثامنة.

R ² معامل	R ارتباط	T المعنوية	T الجدولية	T المحسوبة
0.778	0.882	0.048	2.7764	3.247

يتضح من نتائج اختبار الانحدار البسيط في الجدول رقم (٣-٨) أن قيمة (T المحسوبة = 3.247) أكبر من قيمتها الجدولية وبمستوى معنوية أقل من (0.05)، وتبعاً لقاعدة القرار فإننا نرفض الفرضية العدمية (H₀) ونقبل الفرضية البديلة (H₁).

• **الفرضية التاسعة:**

H1: ازدياد تكلفة تطبيق النظام يقلل من تعقد النظام التكاليفي.

جدول رقم (٣-٩) نتائج اختبار الفرضية التاسعة.

R ² التحديد	R ارتباط	T المعنوية	T الجدولية	T المحسوبة
---------------------------	-------------	---------------	---------------	---------------

0.580	0.762	0.046	2.7764	3.129
-------	-------	-------	--------	-------

يتضح من نتائج اختبار الانحدار البسيط في الجدول رقم (٣-٩) أن قيمة (T المحسوبة = 3.129) أكبر من قيمتها الجدولية وبمستوى معنوية أقل من (0.05)، وتبعاً لقاعدة القرار فإننا نرفض الفرضية العدمية (Ho) ونقبل الفرضية البديلة (H1).

• الفرضية العاشرة:

H1: ازدياد انحرافات التكلفة يقلل من تعقد النظام التكاليفي.

جدول رقم (٣-١٠) نتائج اختبار الفرضية العاشرة.

R ² التحديد	R ارتباط	T (SIG)	T الجدولية	T المحسوبة
0.702	0.83	0.038	2.7764	3.705

يتضح من نتائج اختبار الانحدار البسيط في الجدول رقم (٣-١٠) أن قيمة (T المحسوبة = 3.705) وهي أكبر من قيمتها الجدولية وبمستوى معنوية أقل من (0.05)، وتبعاً لقاعدة القرار فإننا نرفض الفرضية العدمية (Ho) ونقبل الفرضية البديلة (H1). يظهر الجدول رقم (٣-١١) وجود ارتباط قوي بين كل من متغير نسبة الحصة السوقية ومتغير عدد توليفة المنتجات، وبين متغير رأس المال وتكلفة تطبيق نظام التكلفة. ولذلك قام نظام التحليل الإحصائي (SPSS) باستبعادهما من نموذج الدراسة (Excluded Variables) عند إجراء تحليل الانحدار المتعدد لمتغيرات الدراسة مجتمعة. ويبين الجدول رقم (٣-١٢) نتائج تحليل الانحدار المتعدد للمتغيرات المستقلة في المتغير التابع (تعقد النظم التكاليفية) وذلك على النحو التالي:

النتائج والتوصيات:

أولاً: النتائج

- تقييم نظم تخصيص التكاليف غير المباشرة من منظور موضوعية القياس يعد تقييماً قاصراً عن الصحة، ونظراً للاختلافات النوعية بين المنشآت المتمثلة في الحجم والتكنولوجيا والمنافسة، وكذلك الإمكانيات الداخلية للمنشآت، لم يعد هناك نظاماً تكاليفياً يتوافق مع جميع المنشآت، ومن ثم يستنتج الباحث الحاجة الماسة إلى تحقيق نموذج مقترح يمكن من المفاضلة بين طرق تخصيص التكاليف غير المباشرة.
- تقييم نظم تخصيص التكاليف غير المباشرة من منظور موضوعية القياس يعد تقييماً قاصراً عن الصحة، ونظراً للاختلافات النوعية بين المنشآت المتمثلة في الحجم والتكنولوجيا والمنافسة، وكذلك الإمكانيات الداخلية للمنشآت، لم يعد هنالك نظاماً تكاليفياً يتوافق مع جميع المنشآت، ومن ثم يستنتج الباحث الحاجة الماسة إلى تحقيق نموذج مقترح يمكن من المفاضلة بين طرق تخصيص التكاليف غير المباشرة.
- لا يوجد نظام نموذجي يطبق بالتساوي على جميع المنشآت في جميع الظروف، ولكن بعض سمات نظام مناسب، سوف تعتمد على الظروف المحددة للمنشأة، أما مدى فعالية النظام فيعتمد على قدرته على التكيف مع التغيرات في ظروف خارجية وداخلية.

ثانياً: التوصيات:

- يجب الاعتماد على أسس متكاملة للحكم على موضوعية طرق تخصيص التكاليف غير المباشرة.
- لا بد من الاهتمام بالدراسة والتحليل للعوامل المؤثرة في نظم التكاليف حتى يمكن المنشآت من اختيار نظام تخصيص التكاليف غير المباشرة الملائم الذي يساعد في زياده قيمة المعلومات المقدمة إلى المستفيدين منها.
- محاولة تطبيق النموذج المقترح للدراسة في بيئة الأعمال العراقية سعياً إلى تحقيق الأمثلية في اختيار النظم المختلفة لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة.

أولاً: مراجع باللغة العربية:

أ. الكتب:

- ١- حجاج، احمد حامد حجاج، "المحاسبة عن التكاليف الأصول المبادئ العلمية والعملية"، بدون دار نشر، ٢٠٠٤.
- ٢- رفاعي، سامي نجدي محمد رفاعي، "أصول المحاسبة عن التكاليف غير المباشرة الصناعية والتسويقية"، كلية التجارة، جامعة المنصورة، الطبعة الرابعة، ٢٠١١.

ب. الدوريات:

- ١- سليم، احمد هاشم معوض سليم، "نموذج مقترح للتكلفة على أساس النشاط باستخدام محرك الوقت (TDABC) بالتطبيق على الأعمال اللوجستية في الشركات التجارية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد ٣٤، العدد ٢، ٢٠١٠.
- ٢- النشار، تهاني محمود عبده النشار، "استخدام مدخل تحليل مسببات التكاليف لتحقيق التكامل بين أدوات إدارة التكلفة ذو التوجه الاستراتيجي"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد ٢٧، العدد ٤، ٢٠٠٤.
- ٣- محمد، فهيم أبو العزم محمد، "الأثر المشترك لحجم واستراتيجية الشركة على اختيار وتصميم نظام تكاليف المنتج دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية في مدينة العشر من رمضان"، مجلة المحاسبة المصرية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد السادس، ٢٠١٣.
- ٤- رزق، محمود عبد الفتاح ابراهيم رزق، "مدى تأثير العوامل المحيطة بالمنظمة على اختيار المستوى الملائم لتطور نظام التكاليف في ظل الموازنة بين دقة البيانات وتكلفة تحقيقها"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد ٣٢، العدد ١، ٢٠٠٩.
- ٥- _____، "الاختيار الأمثل لمحركات التكاليف كمدخل مقترح لتخفيض التكاليف في ظل نظام التكلفة على أساس النشاط

مع دراسة تطبيقية"، *المجلة المصرية للدراسات التجارية*، كلية التجارة،
جامعة المنصورة، المجلد ٢٩، العدد ١، ٢٠٠٥.

ج. الرسائل العلمية:

١- فهمي، ابتسام محمود فهمي، "تحليل العلاقة بين هيكل التكلفة ودرجة تعقيد نظام التكاليف دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، ٢٠١٢.

٣- موسى، أماني سمير عبد العظيم موسى، "أطار مقترح للتكامل بين مدخل الترشيح ومحاسبة استهلاك الموارد بغرض دعم المركز التنافسي للوحدات الاقتصادية دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة عين شمس ٢٠١٢.

٤- مرسى، رانيا سعيد السيد مرسى، "تطوير نظم معلومات المحاسبة الإدارية لتوفير احتياجات المستخدمين الداخليين من منظور المدخل التوافقي دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير، كلية التجارة بالسويس، جامعة قناة السويس، ٢٠٠٩.

٥- عبد الفتاح، رمضان رجب عبد الفتاح، "مدخل تكاملي بين تحليل ربحية العميل والمحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط بهدف تعظيم أداء المنشأة"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ٢٠١٤.

٦- صيره، مراد السيد حسن صيره، "استخدام مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط لتحسين اقتصاديات تكلفة جودة العلاج الطبي دراسة تطبيقية على المستشفيات الخاصة"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ٢٠٠٥.

٧- البسيوني، منى حسن عبده البسيوني، "إطار مقترح لتطوير تخطيط تخصيص التكاليف باستخدام نظرية الوكالة"، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، ١٩٩٧.

٨- قحطان، منير علي مدهش قحطان، "استخدام أسلوب التحليل الهرمي لتدعيم التكامل بين نظامي القياس المتوازن للأداء والتكلفة على أساس

النشاط الموجة بالوقت بغرض تحسين الأداء بالتطبيق على قطاع صناعة الاسمنت في الجمهورية اليمنية "، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، ٢٠١٤.

٩- عبد الهادي، يارا سعد علي عبد الهادي، "المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) لتحسين جودة مخرجات نظام المحاسبة عن التكلفة مدخل لإدارة التكلفة"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ٢٠١٢.

ثانياً: مراجع باللغة الاجنبية:

A – Periodicals:

- 1- Al- Omiri, M. & Drury, C., "A survey of factors influencing the choice of product costing systems in UK organizations", **Management Accounting Research**, Vol 18, 2007.
- 2- Colin Drury, Mike Tayles , "Explicating the design of overhead absorption procedures in UK organizations", **The British Accounting Review**, Vol. 37, 2005.
- 3- Gurowka, J. & Lawson, Raef A., "Selecting the Right Costing Tool for Your Business Needs", **The Journal of Corporate Accounting & Finance**, 2007.
- 4- Sandra Tillema,. "Towards an integrated contingency framework for MAS sophistication Case studies on the scope of accounting instruments in Dutch power and gas companies", **Management Accounting Research**, 16, 2005.
- 5- Susan B. Hughes, S. B. and Katha. Paulson Gjerde., "Do Different Cost Systems Make a Difference", **Management Accounting Quarterly**, 2003.
- 6- Tariq H. Ismail, Nancy Mohamed Mahmoud , "The Influence of Organizational and Environmental Factors on Cost Systems Design in Egypt", **British Journal of Economics, Finance and Management Sciences**, March, 2012.
- 7- Toomas Haldma, Kertu Lääts "Influencing Contingencies On Management Accounting Practices In Estonian Manufacturing Companies", **University of Tartu Faculty of Economics and Business Administration**, 2002.

B – Thesis & dissertations:

- 1- Martin Hansson, "The Cost, The Model and The Logistic A Cost Measurement system at Volvo Logistic Corporation", **Master Thesis**, School of Economics and Commercial Law, 2003.